



**Info**

**Flash**



# SOMMAIRE

1. PROCEDURE DE REMBOURSEMENT APPLICABLE AUX EXPORTATEURS



1.3. PRINCIPE DE COMPENSATION DES IMPOTS DE MEME NATURE



2.1. MODALITE DE REMBOURSEMENT



2.2. IMPUTATION DE LA TVA NON REMBOURSEE



1.2. COMMENT EST EFFECTUEE LA RESTITUTION



2. PROCEDURE APPLICABLE AUX SOCIETES PETROLIERES ET LEURS SOUS-TRAITANTS

I. LE REMBOURSEMENT DE CRÉDIT DE TVA

II. REGIME DE TAXATION DES PLUS-VALUES AU CONGO

1. PRINCIPE GENERAL

2.1. CONDITION REQUISE POUR L'EXONERATION PREVUE A L'ARTICLE 118 DU CGI

3. LES PLUS-VALUES DE FUSION, SCISSION ET D'APPORTS PARTIELS

5. LES PLUS-VALUES DE FUSION, SCISSION ET D'APPORTS PARTIELS

7. LA REEVALUATION DES BILANS

CONTACTEZ NOUS

2. LE REMPLOI DES PLUS-VALUES

2.2. UNE IMPOSITION DIFFEREE DES PLUS-VALUES REEMPLOYES

4. IMPOSITION IMMEDIATE DES PLUS-VALUES EN CAS DE CESSON OU CESSATION D'ACTIVITE

6. LE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES EN CAS DE DECES DE L'EXPLOITANT OU DE CONSTITUTION D'UNE SOCIETE DE FAMILLE

8. IMPOSITION DES PLUS-VALUES POUR LES SOCIETES PETROLIERES (LF 2021)

Il existe un crédit de TVA lorsque, la TVA collectée est inférieure à la TVA déductible. Ainsi, il se dégage un crédit d'impôt imputable sur les déclarations des mois à venir sans limitation jusqu'à apurement total, c'est ce qui ressort des dispositions de **l'article 36 de la loi n° 12-97 du 12 mai 1997, portant institution de la TVA** en République du Congo. En application de cette disposition, le crédit de TVA ne peut faire l'objet d'un remboursement.

Cependant, dans certains cas limitativement prévus par les textes, les contribuables peuvent bénéficier d'un remboursement de crédit de TVA.

Il s'agit notamment :

- des entreprises exportatrices qui réalisent plus de 80% de leur chiffre d'affaires sur les ventes à l'étranger ;
- des industriels ayant réalisé des investissements consécutifs à une convention d'établissement ;
- des missions diplomatiques ou consulaires, sous réserve de réciprocité ;
- des entreprises en cessation d'activité. Lf 2021

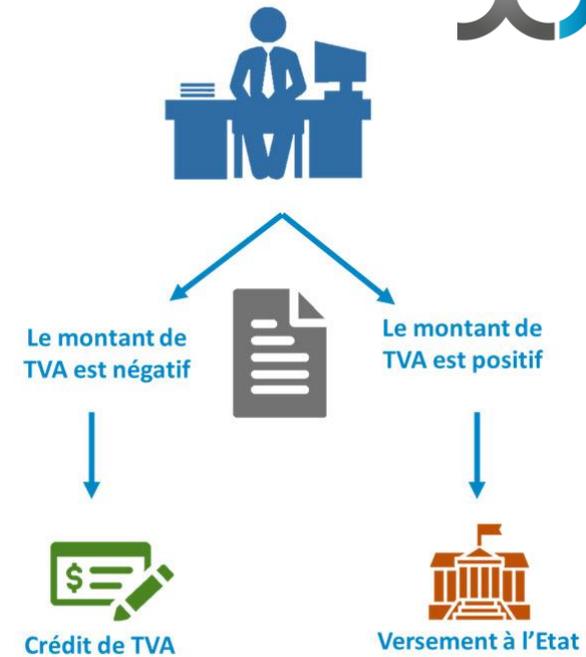
Aussi, les sociétés pétrolières et les sous-traitants pétroliers en application du décret n° 2001-522 du 19 octobre 2001, portant modalités d'application de la TVA au secteur pétrolier.

A noter : l'alinéa 4 et 5 disposent qu'en ce qui concerne les assujettis qui réalisent des opérations d'exportation, le montant du crédit de TVA à rembourser est limité au montant de TVA calculé fictivement par application du taux en vigueur au montant des exportations réalisées au cours du mois.

Lorsqu'elle est possible, la restitution des crédits de déduction de TVA intervient donc quand l'excédent des taxes supportées déductibles ne peut pas être résorbé par voie d'imputation sur le montant de TVA à reverser au Trésor.

Dans tous les cas, **le redevable doit justifier du crédit de taxes existant au moment de la demande.**

Nous présentons ci-après les procédures à suivre par les contribuables qui réalisent des opérations d'exportation (1) et les entreprises du secteur pétrolier (2).



**À noter** : l'article 36 alinéa 2 de la loi n° 12-97 suscitée réserve la possibilité d'obtenir le remboursement du crédit de TVA aux exportateurs, aux industriels ayant réalisé des investissements consécutifs à une convention d'établissement dont le montant est fixé par Décret et aux entreprises en cessation d'activité.

L'alinéa 4 dudit article précise que "Le crédit de TVA dont le remboursement a été demandé ne peut donner lieu à imputation dans la déclaration du mois suivant. Ce crédit est automatiquement annulé lorsque le remboursement a été rejeté par l'administration des impôts. **La TVA acquittée en espèces sur toute facture dont le montant est égal ou supérieur à cinq cent mille (500.000) de FCFA n'est pas remboursable**"

I.

# LE REMBOURSEMENT DE CRÉDIT DE TVA



# 1. PROCEDURE DE REMBOURSEMENT APPLICABLE AUX EXPORTATEURS

## 1.1. COMMENT EFFECTUER SA DEMANDE ?

Selon la réglementation en vigueur, le contribuable qui n'a pu déduire en totalité, sur ses déclarations mensuelles la TVA collectée, « malgré les reports successifs », peut en demander le remboursement.

La demande de restitution du crédit de TVA doit être adressée à l'administration des impôts accompagnée des pièces justificatives, notamment les originaux des factures fournisseurs, les références du paiement déduites factures (numéro du chèque, reçu de caisse, etc.), ainsi que les justificatifs d'exportations tels que les documents douaniers et les autorisations d'embarquement de la Marine Marchande et un relevé d'identité bancaire.

**Rappel :** l'article 18-3 de la loi sur la TVA précise que le droit à déduction est exercé jusqu'à la fin du premier exercice fiscal qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible. Après ce délai, la TVA non déduite est acquise au Trésor public.

## 1.2. COMMENT EST EFFECTUÉE LA RESTITUTION

Lorsque la demande de restitution est fondée, elle sera alors approuvée et les services fiscaux établiront un avis de remboursement qui permettra au Receveur de remplir un bon de virement libellé au nom du contribuable et à l'ordre de sa banque.

L'alinéa 8 de l'article 36 **LF 2021** dispose que les crédits de TVA dûment justifiés peuvent faire l'objet de remboursement :

- dans un délai de six mois à compter du dépôt de la demande, pour tous les contribuables ;
- à la fin de chaque trimestre pour les missions diplomatiques ou consulaires, sous réserve de réciprocité lorsque celles-ci ont acquitté au préalable la taxe ;

En l'absence de remboursement dans les délais prévus ci-dessus, le contribuable a la possibilité d'imputer le montant du crédit de la taxe validé et notifié par la direction générale des impôts et des domaines.

La demande de restitution doit être déposée trimestriellement et au plus tard avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de l'acquisition des biens ou services.

**Important :** Si les circonstances l'exigent, l'Administration a la possibilité d'opérer un contrôle plus approfondi dans les locaux de l'entreprise des pièces produites. Cet examen pouvant susciter un contrôle fiscal, il est fortement conseillé au contribuable qui entend solliciter un remboursement de crédit de TVA de s'assurer au préalable de la validité du montant de son crédit de TVA et également de la conformité du traitement fiscal de ses opérations au regard des règles fiscales en vigueur.

### 1.3. PRINCIPE DE COMPENSATION DES IMPOTS DE MEMES NATURES (Loi n°40-2018 du 28 décembre 2018 portant LF 2019)

Lorsque la demande de restitution est fondée, elle sera alors approuvée et les services fiscaux établiront un avis de remboursement qui permettra au Receveur de remplir un bon de virement libellé au nom du contribuable et à l'ordre de sa banque.

L'alinéa 8 de l'article 36 **LF 2021** dispose que les crédits de TVA dûment justifiés peuvent faire l'objet de remboursement :

- dans un délai de six mois à compter du dépôt de la demande, pour tous les contribuables ;
- à la fin de chaque trimestre pour les missions diplomatiques ou consulaires, sous réserve de réciprocité lorsque celles-ci ont acquitté au préalable la taxe ;

En l'absence de remboursement dans les délais prévus ci-dessus, le contribuable a la possibilité d'imputer le montant du crédit de la taxe validé et notifié par la direction générale des impôts et des domaines.

La demande de restitution doit être déposée trimestriellement et au plus tard avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de l'acquisition des biens ou services.

**Important :** Si les circonstances l'exigent, l'Administration a la possibilité d'opérer un contrôle plus approfondi dans les locaux de l'entreprise des pièces produites. Cet examen pouvant susciter un contrôle fiscal, il est fortement conseillé au contribuable qui entend solliciter un remboursement de crédit de TVA de s'assurer au préalable de la validité du montant de son crédit de TVA et également de la conformité du traitement fiscal de ses opérations au regard des règles fiscales en vigueur.



## 2. PROCÉDURE APPLICABLE AUX SOCIÉTÉS PÉTROLIÈRES ET À LEURS SOUS-TRAITANTS

### 2.1. MODALITÉS DE REMBOURSEMENT

Le régime de remboursement de crédit de TVA applicable aux sociétés pétrolières et à leurs sous-traitants est prévu et organisé par le décret n° 2001-522 du 19 octobre 2001.

Il ressort des dispositions de l'article 10 du décret suscité, que la restitution de crédit de TVA est soumise à l'établissement d'une demande de remboursement par la société auprès de l'administration fiscale avant le 20 du mois suivant la constatation du crédit.

Ce texte précise que le remboursement doit intervenir dans les trente (30) jours après la fin du mois au cours duquel la demande a été introduite auprès de l'Administration.

Toutefois, si des erreurs ou omissions ont été relevées dans la demande de remboursement, le requérant est autorisé à déposer des demandes rectificatives dans la limite du délai d'exercice du droit à déduction, soit un (1) an.

Par ailleurs, lorsque la société a obtenu le remboursement de la TVA par imputation à la source, elle est tenue de fournir à l'administration fiscale les documents ci-après :

- ▶ Une déclaration mensuelle de TVA indiquant l'apurement partiel ou total du crédit de TVA correspondant au remboursement ;
- ▶ Une copie de la déclaration complète des impôts, droits et taxes sur lesquels l'imputation a été effectuée ;
- ▶ Toutes les pièces permettant à la comptabilité de l'état de régulariser ses  critures.

Au regard de l'imposition à la TVA, le décret distingue expressément deux (2) types d'opérations :

les acquisitions de biens, services et des travaux directement destinés aux études, à la recherche, à l'exploration, au développement, à l'exploitation, à la production, au transport et au stockage des hydrocarbures bruts qui sont facturés en franchise de TVA, et des centimes additionnels ;

- les biens et les services destinés à l'usage domestique ou privatif de la société, du personnel ou des tiers qui sont exclus du droit à déduction.

L'adjonction de ce terme qui ne figurait pas dans le texte initial adopté par toutes les parties, pose problème au niveau de son interprétation.

## 2.2. IMPUTATION DE LA TVA NON REMBOURSÉE

En application des dispositions de l'article 11 du décret n° 2001-522 cité ci-dessus, *le remboursement doit intervenir dans les trente jours après la fin du mois au cours duquel la demande a été introduite auprès de l'administration fiscale.*

Le même article précise que **la TVA non payée ne peut faire l'objet de remboursement.**

Toutefois, si le remboursement n'est pas intervenu dans ce délai, **la société est autorisée à imputer**, dès le mois suivant, le montant de la TVA non remboursée sur **tous impôts, droits et taxes de toutes natures**, y compris ceux qui sont précomptés pour le compte du Trésor public, jusqu'à la compensation effective et totale du montant de la TVA à rembourser.

Il ressort donc de cet article que cette possibilité d'imputation d'un impôt indirect sur des impôts directs est réservée aux seules sociétés pétrolières et à leurs sous-traitants, sous réserve de fournir tout justificatif et tout détail afférent à cette imputation.



**À Noter:** CCJF possède une large expérience pratique lui permettant, dans les meilleurs délais, de :

- ▶ Préparer, motiver et constituer un dossier de demande en remboursement de TVA ;

***Cette opération nécessite un examen de l'ensemble des factures ayant conduit à un crédit de TVA (conditions de fond de leur déductibilité, respect des mentions obligatoires, etc.)***

- ▶ Déposer le dossier et en assurer le suivi devant les autorités concernées (*indispensable si l'on veut que le dossier aboutisse rapidement*) jusqu'au remboursement complet du montant du crédit de TVA.

II.

# RÉGIME DE TAXATION

DES PLUS-VALUES AU CONGO



## II. RÉGIME DE TAXATION DES PLUS-VALUES AU CONGO

Nous évoquons dans cet article le régime de taxation des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé des entreprises exploitées au Congo.

En général, la plus-value est égale à la différence positive qui existe entre la valeur de cession et la valeur nette comptable des biens cédés.

La valeur nette comptable correspond, lorsqu'il s'agit d'un bien amortissable, à la valeur d'origine diminuée du montant des amortissements pratiqués. Pour un bien non amortissable, la valeur nette comptable s'identifie à la valeur d'origine inscrite en comptabilité.

**Exemple 1:** une machine immobilisée et amortissable sur cinq ans est revendue au bout de trois ans (en FCFA) :



Valeur d'origine  
500 000

Amortissements pratiqués (3 annuités)  
300 000

Valeur nette comptable  
200 000

Prix de revente  
450 000

Plus-value réalisée  
250 000

## 1. PRINCIPE GENERAL

Aux termes de l'article 109 du CGI, « *le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par des entreprises au cours de la période servant de base à l'impôt, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation* ».

Les plus-values visées par cet article sont celles résultant de la cession d'éléments de l'actif. Selon l'article 116 A du CGI, est assimilé à une cession, le retrait par le contribuable d'un élément faisant partie de l'actif de son entreprise ou de celle dans laquelle il est associé.

Ainsi, la cession implique dans le sens juridique tout événement entraînant un transfert de propriété (exemple, en cas d'une vente, échange), et dans le sens comptable tout événement faisant sortir un élément de l'actif ou du bilan de l'entreprise (mise au rebut, apport partiel d'actif, fusion, etc.).

Les plus-values réalisées sont des produits imposables au titre de l'impôt sur les sociétés. Elles sont incluses dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées.

Le régime d'imposition varie selon que les plus-values sont constatées à la suite d'une opération d'exploitation normale, ordinaire de l'entreprise, d'une opération de fusion ou autre opération assimilée, ou encore suite à une opération entraînant une cessation totale de toute activité au Congo.



## 2. LE REMPLOI DES PLUS-VALUES

Par dérogation au principe d'imposition des plus-values, l'article 118 du CGI prévoit un régime d'exonération des plus-values sous condition de emploi.

Ainsi, « *les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable les porte à un compte spécial plus-values à réemployer et prend l'engagement de réinvestir en immobilisations nouvelles dans son entreprise dans un délai de trois ans à partir de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutées au prix de revient des éléments cédés...* ».

Cet article pose le principe d'exonération des plus-values réemployées, et définit les caractéristiques des plus-values concernées par ce régime. Il doit donc s'agir de :

- ▶ plus-values provenant d'une cession, c'est-à-dire les plus-values réalisées à la suite d'une aliénation volontaire ou involontaire. Exemples : cas de vente, d'apports en société, d'expropriation ou d'éviction ;

- ▶ plus-values réalisées en cours d'exploitation : la cession à l'origine de la plus-value ne doit pas avoir pour conséquence la cessation des activités de l'entreprise. Sont donc exclues du régime de emploi, les plus-values constatées en fin d'exploitation ;
- ▶ plus-values portant sur des éléments de l'actif immobilisé : le terme « actif immobilisé » englobe les éléments stables de l'actif conservés dans l'entreprise comme moyens d'exploitation.  
  
« Les valeurs constituant le portefeuille ne sont considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé que si elles sont entrées dans le patrimoine de l'entreprise trois ans au moins avant la date de cession », art. 118 du CGI.



## 2.1. CONDITIONS REQUISES POUR L'EXONÉRATION PRÉVUE À L'ARTICLE 118 DU CGI (1/3)

Cet article donne au contribuable la possibilité de déduire les plus-values réalisées du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées. Cette option est envisageable uniquement sous réserve du respect par le contribuable, de certaines conditions énumérées par le texte :

### ► *L'engagement de réinvestir les plus-values en immobilisations nouvelles*

Toute entreprise souhaitant bénéficier de ce régime de faveur, doit prendre l'engagement de réinvestir les plus-values réalisées en immobilisations nouvelles.

Cet engagement doit être annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les plus-values ont été réalisées. L'article 118 du CGI ne précise pas sous quelle forme doit être présenté cet engagement. Sur un plan pratique, une simple lettre jointe à la liasse fiscale sera suffisante.

En ce qui concerne le montant du réinvestissement, la loi précise qu'il doit être égal au montant des plus-values réalisées ajoutées au prix de revient des éléments cédés.

**Exemple 2 :** Soit un élément de l'actif acquis 1 000 000 FCFA, amorti à concurrence de 800 000 FCFA et revendu 400 000 FCFA.



**Prix de revient**  
1 000 000

**Amortissement**  
800 000

**Valeur nette comptable**  
200 000

**Prix de vente**  
400 000

**Plus-value taxable**  
200 000

Le réinvestissement doit être au moins égal à 1 200 000 FCFA (soit 1 000 000 + 200 000).

Ainsi, la plus-value de 200 000 FCFA sera déduite du bénéfice imposable si l'entreprise concernée réinvestit en immobilisations nouvelles, une somme au moins égale à 1 200 000 FCFA.



## 2.1. CONDITIONS REQUISES POUR L'EXONÉRATION PRÉVUE À L'ARTICLE 118 DU CGI (2/3)

### ► *L'inscription à un compte spécial « plus-values à réemployer »*

Il s'agit de la comptabilisation de la plus-value qui permet à l'entreprise et à l'administration fiscale d'assurer un suivi de la plus-value réalisée lors de la cession. Aux termes de l'article 118 du CGI, le réemploi doit être effectué par l'acquisition d'immobilisations nouvelles.

Avant 2003, le CGI prévoyait que le remploi pouvait être effectué par l'acquisition d'actions ou de parts permettant à l'entreprise d'assurer la pleine propriété du tiers du capital d'une tierce entreprise. Cette possibilité a été supprimée par la loi de finances pour 2003.

Depuis 2003, et conformément à l'article 118 al. 3 du CGI, le remploi ne peut donc plus être effectué par l'achat ou la souscription d'actions de sociétés ou de titres de participations. En revanche, l'acquisition de toute autre immobilisation, corporelle ou incorporelle, amortissable ou non est éligible au régime du remploi.

### ► *Le remploi des plus-values dans un délai de trois ans*

Afin de pouvoir bénéficier du régime d'exonération des plus-values réemployées, le contribuable doit prendre l'engagement de réinvestir en immobilisations nouvelles dans son entreprise et dans un délai de trois ans à compter de clôture de cet exercice, une somme égale au montant des plus-values ajoutées au revient des éléments cédés.

Ainsi, pour une plus-value réalisée au cours de l'exercice 2007, le remploi doit être effectué au plus tard le 31 décembre 2010.

Si ce délai de trois ans n'est pas respecté, c'est-à-dire dans le cas où la plus-value réalisée n'est pas réemployée dans les trois années suivant l'exercice de cession, cette plus-value est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice de cession ou de cessation d'activité.

De ce fait, si la plus-value réalisée au cours de l'exercice 2007 n'a pas été réinvestie en immobilisations nouvelles le 31 décembre 2010, le montant de cette plus-value sera réintégré rétroactivement au bénéfice imposable de l'exercice 2007.



## 2.1. CONDITIONS REQUISES POUR L'EXONÉRATION PRÉVUE À L'ARTICLE 118 DU CGI (3/3)

Une fois exonérées, les plus-values doivent selon les dispositions de l'alinéa 5 de l'article 118 du CGI, être affectées à l'amortissement des nouvelles immobilisations.

Leur montant vient en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements annuels et des plus-values réalisées ultérieurement lors de la cession de l'élément acquis en emploi.

**Exemple 3 :** Nous reprendrons l'exemple 2.

Dans le cadre du remploi des plus-values réalisées, l'entreprise achète deux ans après une machine à 1 700 000 FCA amortissable sur cinq ans. À titre de rappel, la plus-value taxable était de 200 000 FCFA, le réinvestissement devait être au moins égal à 1 200 000 FCA.

Les conditions du remploi étant remplies (délai et montant du réinvestissement), la plus-value de 200 000 FCFA sera déduite du prix de revient de la machine pour le calcul des amortissements fiscaux.

Ainsi, le calcul des amortissements se fera sur la valeur 1 500 000 FCFA ( $1\,700\,000 - 200\,000 = 1\,500\,000$ ).

**Il importe de noter que sur le plan comptable, les amortissements seront calculés sur 1 700 000 FCFA. En revanche, sur le plan fiscal, l'amortissement se calculera sur 1 500 000 FCFA. Ce retraitement fiscal s'opère donc de manière extra-comptable au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal de la déclaration statistique et fiscale.**



## 2.2. UNE IMPOSITION DIFFÉRÉE DES PLUS-VALUES RÉEMPLOYÉES (1/3)

Il convient de noter que, l'exonération des plus-values réemployées prévue par l'article 118 du CGI est en réalité une exonération temporaire et s'analyse davantage comme un impôt différé puisque l'impôt ainsi « exonéré » au titre de l'exercice de cession est, en définitive, acquitté ultérieurement par le jeu de la réduction de la base fiscalement imposable du bien.

**Exemple 4 :** Une société soumise à l'impôt sur les sociétés cède un élément de son actif au cours de l'année N (en FCFA) :



Valeur d'origine  
500 000

Amortissement  
200 000

Valeur nette comptable  
300 000

Prix de cession  
400 000

Plus-value année N  
100 000

La société réinvestit au 1<sup>er</sup> janvier n+1 une somme de 800 000 FCFA par acquisition d'un élément amortissable sur 5 ans.

Au 1<sup>er</sup> janvier n+5, elle revend cet élément pour un prix de 240 000 FCFA.

**1<sup>er</sup> cas :** La société décide de ne pas invoquer le régime d'exonération prévu à l'article 118 du CGI.

- **Calcul de l'impôt dû l'année N**

L'impôt sur la plus-value de cession de l'élément d'origine est immédiatement exigible :  $100\,000 \times 38\% = 38\,000$

Soit **38 000 FCFA d'impôt à acquitter l'année N**

- **Calcul de l'impôt dû l'année N+5**

Total des amortissements à la fin de la quatrième année

(annuité d'amortissement  $\times$  4 ans)

$(800\,000 / 5) \times 4 = 640\,000$  FCFA

Valeur nette comptable (valeur d'achat – somme des amortissements) :

$800\,000 - 640\,000 = 160\,000$  FCFA

Plus-value de cession (valeur de cession – valeur nette comptable) :

$240\,000 - 160\,000 = 80\,000$

Impôt dû :  $80\,000 \times 38\% = 30\,400$

Soit **30 400 FCFA d'impôt à acquitter en n+5**

Soit un total imposable de  $38\,000 + 30\,400 =$   
**68 400 FCFA**



## 2.2. UNE IMPOSITION DIFFÉRÉE DES PLUS-VALUES RÉEMPLOYÉES (2/3)

### 2<sup>e</sup> cas : Le contribuable décide d'invoquer le régime d'exonération prévu à l'article 118 du CGI

- Calcul de l'impôt dû l'année N

La plus-value de cession de l'élément d'origine, soit 100 000 FCFA, n'est pas imposée, soit 0 d'impôt à acquitter en n.

- Calcul de l'impôt dû l'année N+5

Il convient de noter ici que la plus-value exonérée en n sera déduite du prix de revient du bien acquis en réinvestissement, pour le calcul des amortissements.

La base de calcul des amortissements fiscaux de l'élément acquis en emploi est donc égale à la valeur d'origine – plus-value en report :

$$800\ 000 - 100\ 000 = 700\ 000\ \text{FCFA}$$

Somme des amortissements à la fin de la quatrième année (Annuité d'amortissement  $\times$  4 ans) :  
 $(700\ 000 / 5) \times 4 = 560\ 000\ \text{FCFA}$

Valeur nette comptable (valeur d'achat – somme des amortissements) :

$$700\ 000 - 560\ 000 = 140\ 000\ \text{FCFA}$$

Plus-value de cession (valeur de cession – valeur nette comptable) :

$$240\ 000 - 140\ 000 = 100\ 000\ \text{FCFA}$$

Cette plus-value est imposée soit :  $100\ 000 \times 38\ \% = \mathbf{38\ 000}$

Pour une juste comparaison, il convient d'ajouter à ce montant la fraction des amortissements normaux dont la déduction n'a pu être effectuée puisque la base d'amortissement s'est retrouvée amputée du montant de la plus-value exonérée, soit :

$(640\ 000 - 560\ 000) \times 38\ \% = 80\ 000 \times 38\ \% = \mathbf{30\ 400\ \text{FCFA}}$  correspondant, pour chaque année à 7 600 FCFA, soit  $[(100\ 000/5) \times 38\ \%]$ .

L'impôt acquitté au total dans le 2<sup>e</sup> cas est égal au total de celui acquitté dans le 1<sup>er</sup> cas, soit :

$$38\ 000 + 30\ 400 = \mathbf{68\ 400\ \text{FCFA}}$$



## 2.2. UNE IMPOSITION DIFFÉRÉE DES PLUS-VALUES RÉEMPLOYÉES (3/3)

### Récapitulatif : impôt dû par année d'imposition

| Années       | Cas n° 1      | Cas n° 2      |
|--------------|---------------|---------------|
| <b>N</b>     | 38 000        | <b>0</b>      |
| <b>n + 1</b> | 0             | <b>7 600</b>  |
| <b>n + 2</b> | 0             | <b>7 600</b>  |
| <b>n + 3</b> | 0             | <b>7 600</b>  |
| <b>n + 4</b> | 0             | <b>7 600</b>  |
| <b>n + 5</b> | 30 400        | <b>38 000</b> |
| <b>Total</b> | <b>68 400</b> | <b>68 400</b> |

Il en résulte que l'exonération des plus-values réemployées prévue par le CGI correspond en réalité à une imposition différée, qui s'étale sur la durée d'amortissement du bien acquis en emploi.



## 3.

## LES PLUS-VALUES DE FUSION, SCISSION ET D'APPORTS PARTIELS (1/2)

Le législateur congolais a prévu à l'article 118C du CGI, un régime de faveur des plus-values résultant des opérations de restructuration.

Cet article dispose :

« Les plus-values – autres que celles réalisées sur les marchandises – résultant de l'attribution gratuite d'actions, de parts sociales ou d'obligations à la suite de fusions, scissions ou apports partiels d'actifs, sont exonérées d'impôts sur les sociétés au moment de leur réalisation, à condition que les opérations profitent à des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège social au Congo ».

À titre de rappel, l'Acte uniforme OHADA sur les sociétés commerciales donne les définitions suivantes de la fusion, scission et de l'apport partiel d'actifs :

La fusion est au terme de l'article 189 de l'Acte uniforme OHADA sur les sociétés commerciales et le GIE, ci-après AU, l'opération par laquelle deux sociétés se réunissent pour n'en former qu'une seule, soit par la création d'une nouvelle société, soit par l'absorption de l'une par l'autre.

L'article 261 du livre 1<sup>er</sup>, tome II du CGI précise que l'apport d'une branche complète d'activités par une société anonyme ou à responsabilité limitée à une autre société constituée sous l'une de ces formes, est assimilé à une fusion de sociétés.

La scission est selon l'article 190 de l'AU, l'opération par laquelle le patrimoine d'une société est partagé entre plusieurs sociétés existantes ou nouvelles.

L'apport partiel d'actifs est défini à l'article 195 de l'AU, comme l'opération par laquelle une société fait apport d'une branche autonome d'activité à une société préexistante ou à créer. La société apporteuse ne disparaît pas du fait de cet apport.

### ► Les conditions d'exonération

L'exonération des plus-values dégagées à l'occasion des restructurations est subordonnée, aux termes de l'article 118C du CGI, au respect de certaines conditions.

Les plus-values concernées sont celles réalisées sur les éléments de l'actif à la suite d'une opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif. Sont exclues de ce régime les plus-values réalisées sur les marchandises, de même que celles résultant d'une remise de sommes en numéraire. Il doit s'agir d'une augmentation en capital de l'actif de la société bénéficiaire des apports.

Les opérations de restructuration doivent profiter aux personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège social au Congo. Ainsi, la société absorbante, scindée ou bénéficiaire des apports, doit être une société congolaise, soumise à l'impôt sur les sociétés.

Il en résulte que les sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas prétendre à une exonération des plus-values dégagées à l'occasion d'une fusion, scission ou apport partiel d'actifs.



### ► Les conséquences de l'exonération

L'application de ce régime de faveur entraîne pour les entreprises concernées des conséquences variées en fonction de l'origine des plus-values.

- Les plus-values constatées sur des éléments immobilisés amortissables doivent être réintégrées progressivement dans les bénéfices de la société absorbante pendant une durée de cinq ans, à hauteur de 1/5<sup>e</sup> par an. Il ne s'agit donc pas d'une véritable exonération, mais d'un différé d'imposition sur cinq années.
- La taxation de la plus-value sur les biens non amortissables est différée si la société absorbante s'engage à calculer les plus-values résultant de la cession ultérieure de ces biens, sur la base de la valeur comptable existante chez la société absorbée. Cet engagement implique obligatoirement pour l'entreprise concernée la tenue d'un registre spécial pour le suivi de ces immobilisations. Ici, l'exonération de la plus-value est bien réelle sauf lorsque la société cède, après la fusion, les biens non amortissables concernés.

Il semble toutefois que ces règles ne concernent en réalité que les opérations de fusions. En effet, et assez curieusement, l'article 118 C du CGI évoque par ailleurs deux autres cas, à savoir :

Les plus-values résultant de l'apport intégral des actifs d'une société à deux ou plusieurs sociétés de capitaux.

Et les plus-values résultant de l'apport partiel des éléments d'actifs constituant une branche complète d'activités d'une société à une autre société.

Ces deux cas concernent d'une part, les opérations de scission et d'autre part, les opérations d'apport partiel d'actif.

Pour ces deux hypothèses, un traitement fiscal spécifique est prévu. En effet, l'exonération est subordonnée à l'obligation pour les sociétés bénéficiaires à s'engager dans l'acte de fusion, scission et d'apports partiels, à calculer les amortissements annuels à prélever sur bénéfices, ainsi que les plus-values résultant des cessions ultérieures d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà réalisés.

Autrement dit, la ou les sociétés bénéficiaires des apports devront, pour bénéficier de l'exonération, calculer les amortissements fiscaux des biens reçus en apport, non pas sur les valeurs d'apport, mais sur les valeurs nettes comptables telles qu'elles figuraient dans les comptes de la ou des sociétés apporteuses. Il s'agit donc, là encore, non pas d'une véritable exonération, mais d'un différé d'imposition sur la durée d'amortissement des biens.

Il est assez difficile de comprendre pourquoi existe ainsi une différence de traitement entre le cas de fusion et ceux de scission et d'apport partiel d'actif.

En effet, la société bénéficiaire ou absorbante est tenue, du point de vue fiscal, de reprendre pour le calcul de son bénéfice imposable, des amortissements et des plus-values éventuelles de réalisation des immobilisations, leur valeur nette comptable telle qu'il ressort des écritures de la société apporteuse, absorbée.



## 4. IMPOSITION IMMÉDIATE DES PLUS-VALUES EN CAS DE CESSIION OU CESSATION D'ACTIVITÉ

Aux termes des articles 63 et 118 B du CGI, les plus-values résultant d'une cessation d'activité, d'une cession totale ou partielle d'activité ou de clientèle supportent une taxation réduite.

- Sur la base de la moitié de leur montant, lorsque l'opération génératrice de plus-value intervient moins de cinq ans après la création ou l'achat du fonds ou de la clientèle.
- Sur la base du tiers de leur montant, si la cession intervient plus de cinq ans après l'achat du fonds ou de la clientèle.

Il convient de noter la différence entre la plus-value dégagée à l'occasion d'une cession partielle et celle résultant de la cession d'une immobilisation isolée en cours d'exploitation.

La première relève des dispositions de l'article 63 du CGI et implique une réduction de la base d'imposition, tandis que la seconde relève du principe général de taxation visé à l'article 109 du CGI et est de ce fait intégralement taxable.



5.

## COMPARAISON ENTRE LES ARTICLES 63, 118 B et 118 C DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS (1/2)

Le bénéfice du régime d'exonération prévu à l'article 118 C du CGI implique que la société bénéficiaire prenne l'engagement de calculer des amortissements ultérieurs, sur la valeur nette comptable constatée par la société absorbée ou bénéficiaire.

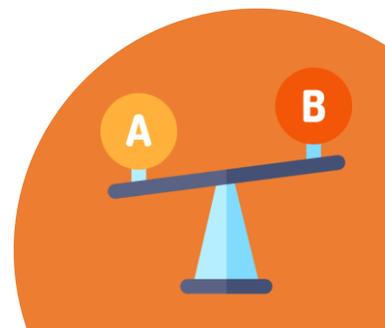
En l'absence de cet engagement, ce régime d'exonération ne pourrait pas être imposé aux sociétés concernées.

Ce régime peut être mis en compétition avec le régime d'imposition immédiate et atténuée prévu aux articles 63 et 118B, lorsque le régime d'exonération ne s'avère pas plus avantageux.

Ainsi, face aux contraintes liées aux opérations de restructuration, une société apporteuse peut trouver un intérêt à se soumettre au régime d'imposition immédiate mais réduite plutôt qu'au régime d'exonération ou plus exactement d'imposition étalée dans le temps. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les plus-values dégagées portent essentiellement sur les biens amortissables à court terme ou encore en cas d'existence de déficits reportables ou d'amortissements réputés différés

Le régime de taxation immédiate implique, il est vrai, une taxation immédiate mais réduite, selon le cas à la moitié ou au tiers. Toutefois, cette imposition pourrait être totalement neutralisée par l'existence de reports déficitaires ou d'amortissements différés dont la législation congolaise ne permet pas le transfert à la société bénéficiaire des apports.

En outre, l'entreprise pourra amortir fiscalement les biens apportés sur les valeurs d'apport, c'est-à-dire, généralement, sur des valeurs réévaluées réduisant ainsi ses bases imposables au cours des exercices ultérieurs. Il en résulte que chaque opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, doit faire l'objet d'une étude préalable afin d'en optimiser les incidences fiscales.



## 5.

## COMPARAISON ENTRE LES ARTICLES 63, 118 B et 118 C DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS (2/2)

### Exemple 5 : Cas d'apport partiel d'actif

Une société A apporteuse dont le fonds a été créé depuis plus de cinq ans (en FCFA) :

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| - Plus-value nette d'apport : | 60 000 000 |
| - déficitaires utilisables :  | 12 000 000 |
| - Amortissements différés :   | 8 000 000  |

#### Dans ce cas, le choix de l'article 63 s'impose pour les raisons suivantes :

- (i) Conformément à cet article, il sera intégré au résultat imposable le tiers de la plus-value dégagée, soit :

$$60\,000\,000 / 3 = \mathbf{20\,000\,000\ FCFA}$$

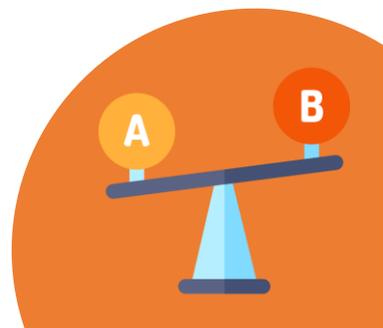
- (i) Cette plus-value est totalement « neutralisée » par les déficits reportables et les amortissements différés :

$$20\,000\,000 - (12\,000\,000 + 8\,000\,000) = \mathbf{0}$$

- (i) En plus de la neutralisation de la plus-value dans cet exemple, la société bénéficiaire des apports pourra, du point de vue fiscal, calculer les amortissements des biens apportés sur la base des valeurs d'apport et non pas sur les anciennes valeurs nettes comptables figurant dans le compte de la société apporteuse.

En supposant ainsi que la plus-value porte sur des biens amortissables, l'économie que réalisera l'entreprise pendant la période d'amortissement sera, par rapport au régime des apports partiels d'actif de :

$$60\,000\,000 \times 38\% = \mathbf{22\,800\,000\ FCFA}$$



## 6. LE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES EN CAS DE DÉCÈS DE L'EXPLOITANT OU DE CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ DE FAMILLE

L'article 22 du CGI prévoit un report d'imposition des plus-values de fonds de commerce en cas de décès de l'exploitant, lorsque l'activité est reprise par les héritiers en ligne directe ou par le conjoint.

L'imposition de la plus-value de fonds de commerce est donc reportée au moment de la cession ou de la cessation de l'exploitation par les nouveaux exploitants, à condition que ces derniers conservent toutes les évaluations d'éléments d'actif figurant au dernier bilan dressé par le défunt.

Ce régime d'imposition reste applicable et aux mêmes conditions en cas de partage de la succession, ou en cas de transformation de l'entreprise individuelle en société de personnes ou en société à responsabilité limitée par les héritiers en ligne directe et le conjoint.

Ainsi, en cas de vente par la société nouvelle d'éléments d'actifs provenant du fonds de commerce du défunt, l'imposition de la plus-value dégagée sera reportée au moment de la cession totale ou de la cessation de l'exploitation.

En revanche, la plus-value dégagée dans ce contexte sera immédiatement imposée si l'une des conditions prévues à l'article 22 n'est pas remplie. C'est le cas notamment en cas d'entrée d'un tiers dans la société, en cas de réévaluation des éléments de l'actif de l'ancienne société, ou en cas de dissolution de la société.

 RIP

## 7. LA REEVALUATION DES BILANS

La réévaluation des bilans a pour effet de corriger ou d'ajuster les valeurs comptables de certains éléments du patrimoine des entreprises afin de les mettre en harmonie avec les conditions économiques du moment en dégageant leurs valeurs actuelles.

On distingue deux types de réévaluations : la réévaluation légale et la réévaluation libre.

### ► *La réévaluation légale*

On parle de réévaluation légale, lorsqu'elle intervient à la suite des dispositions légales qui fixent le champ d'application, les conditions et la durée de la réévaluation.

Il n'existe, à ce jour, aucune disposition relative à la réévaluation dans la législation congolaise.

### ► *La réévaluation libre*

Cependant à défaut de dispositions légales, les entreprises sont libres de procéder à une réévaluation de tout ou partie des éléments de leur patrimoine.

Cette réévaluation des bilans peut être placée sous le contrôle du commissaire aux comptes dans le cadre des sociétés anonymes.

Dans le cadre de la gestion d'une entreprise, la réévaluation libre peut présenter de multiples intérêts en permettant l'adéquation de la structure bilancielle à la consistance du patrimoine de l'entreprise.

La réévaluation libre peut se révéler particulièrement importante pour une entreprise lorsqu'elle envisage, par exemple, une augmentation de capital par voie de souscription publique, une cession totale. La réévaluation des bilans dans ce cas permettrait de justifier clairement du prix d'émission des titres offerts.



## 8. IMPOSITION DES PLUS-VALUES POUR LES SOCIÉTÉS PÉTROLIÈRES (LF 2021)

En ce qui concerne les sociétés pétrolières, tout membre du contracteur qui cède tout ou partie de ses droits et obligations découlant d'un contrat de partage de production est assujéti au paiement d'une taxe forfaitaire égale à 10% en cas de plus-value réalisée sur la cession.

La plus-value est la différence entre le prix de cession obtenu par le cédant et le montant total des coûts restant à récupérer par le membre du contracteur cessionnaire.



## 9. CONTACTS



### Siège social: Brazzaville

Eucalyptus 7 - 2e étage, coté A  
Résidence, les Flamboyants  
BP.113-Brazzaville (Rép. du Congo)  
Tél. +242 06 989 06 06/ +242 510 37 63

### Pointe-Noire

13, Avenue Charles De Gaulle  
Immeuble CNSS, 1<sup>ere</sup> étage  
Centre-ville, Pointe-Noire (Rép. du Congo)  
Tél. +242 06 510 64 89/ +242 515 81 19

